

0-799037

На правах рукописи

РОГОЖИН Антон Николаевич

**НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА В СИСТЕМЕ
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА И
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2012

Работа выполнена на кафедре финансов ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет".

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Ермакова Елена Алексеевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, доцент
Тюпакова Нина Николаевна,
ФГБОУ ВПО "Кубанский государственный
аграрный университет", профессор кафедры
налогов и налогообложения
- канд. экон. наук
Кузьмина Дина Гибаратовна,
ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный
социально-экономический университет", доцент
кафедры налогов и налогообложения

Ведущая организация - ФГАОУ ВПО "Волгоградский государственный
университет"

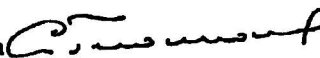
Защита состоится 11 декабря 2012 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 10 ноября 2012 года.

Ученый секретарь

диссертационного совета



Богомолов

Сергей Михайлович

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809744

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях международной и региональной налоговой конкуренции налоговый климат в стране определяется эффективностью налоговой системы и ее конкурентоспособностью, что находит свое отражение в налоговой нагрузке, как объективном явлении. При этом приоритетом налоговой политики Российской Федерации в трехлетней перспективе 2013-2015 гг. является создание эффективной и стабильной налоговой системы при сохранении неизменности налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень. По оценкам Минфина России в 2011 г. общая налоговая нагрузка на экономику РФ составила 25,5% (без учета нефтегазовых доходов). Ключевой проблемой российской налоговой системы является не избыточное налоговое обременение, а низкая инвестиционная привлекательность экономики и недостаточная реализация регулирующих стимулов в этой сфере.

В современной экономике важно учитывать, насколько уровень налоговой нагрузки оказывает влияние на инвестиционные решения в экономике в целом, в регионе, в отдельной отрасли, в конкретной организации. Налоговая нагрузка выступает одним из главных критериев инвестиционной привлекательности нашей страны. Вместе с тем, современная налоговая нагрузка на экономику России, ее структура не позволяет выйти на траекторию стабильного роста экономики.

Несмотря на то, что не существует идеального уровня налогообложения, на первый план выступает адекватность оценки налоговой нагрузки: чем справедливее оценен уровень налоговой нагрузки и ее распределение в территориальном и отраслевом разрезах, тем эффективнее будут меры воздействия со стороны государства, осуществляемые через механизмы налогового регулирования. Таким образом, налоговая нагрузка является одним из индикаторов развития налоговой системы и регулирования экономики. Причем, низкий уровень налоговых доходов в ВВП может отражать слабость администрирования и крупные масштабы уклонения от уплаты налогов, т.е. параллельного развития теневой экономики.

Кроме того, эффективная и долгосрочная налоговая стратегия современной организации должна быть направлена на снижение негативного влияния налоговой нагрузки на процесс принятия и изменения стратегических финансово-инвестиционных решений.

Создание инструментария, учитывающего воздействие налоговой нагрузки на территориальное развитие, отраслевую сбалансированность и приоритетность, инвестиционную активность компаний, является актуальной и сложной задачей в рамках реализации налоговой политики как на государственном уровне, так и на уровне отдельных организаций.

Актуальность настоящего исследования определяется комплексностью подходов к оценке и оптимизации налоговой нагрузки, учитывающего не только

уровень макроэкономики (страны, региона, муниципалитета), но и уровень микроэкономики (налогоплательщиков), что позволяет вырабатывать сбалансированные предложения по совершенствованию налоговой политики всех экономических субъектов.

В этой связи особую значимость приобретает задача дальнейшего исследования настоящей проблемы и определения методических подходов к оценке налоговой нагрузки на разных уровнях экономики.

Степень разработанности проблемы. Исследование базируется на изучении теоретических разработок проблем налогообложения в трудах отечественных и зарубежных ученых. Общетеоретические основы были разработаны в трудах ученых, являющихся основоположниками теории налогообложения, таких как: А. Смит, Дж. Кейнс, А. Лаффер, Н. Тургенев и других. Значительный вклад в исследование проблем налогообложения в Российской Федерации внесли: Горский И.В., Дадашев А.З., Князев В.Г., Ногина О.А., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Паскачев А.Б., Поляк Г.Б., Пушкарева В.М., Романовский М.В., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Юткина Т.Ф. и другие. Исследованию юридических аспектов налогообложения посвящены труды Авдийского В., Брызгалина А., Волковского В., Грачевой Е., Крохиной Ю., Кучерова И., Пепеляева С. и других. Отдельные вопросы, связанные с выявлением нарушений в налоговой сфере, детально рассмотрены в работах Бембетова А., Бетиной Т., Бублика Н., Букаева Г., Бутовой Т., Бушмина Е., Быкова С., Груниной Д., Кваши Ю., Киреенко А., Ларичева В., Мишустина М., Решетняка Н., Сашичева В., Смирнова А., Соловьева И., Сомика К. и других.

Вопросы оценки налоговой нагрузки изложены в работах зарубежных и российских ученых: Е. Балацкого, С. Барулина, О. Бекетовой, В. Вишневого, Е. Вылковой, Л. Гончаренко, Е. Ермаковой, Ю. Иванова, А. Кадушкина, Д. Каженовой, Е. Кировой, Е. Киреевой, А. Крисоватого, М. Крейниной, М. Литвина, И. Луниной, И. Майбунова, Н. Михайловой, В. Панкова, М. Пинской, И. Погорлецкого, А. Соколовской, А. Трошина, Н. Тюпаковой и других.

Несмотря на значительное количество опубликованных работ современных ученых и специалистов, ряд проблем в этой области требуют дальнейшего решения. В современной экономической науке отсутствуют серьезные теоретические и методологические разработки, комплексно раскрывающие регулирующие аспекты влияния налоговой нагрузки на региональную и отраслевую дифференциацию, налоговую дисциплину и принятие финансово-инвестиционных решений организациями, учитывающие специфику российских компаний.

Актуальность темы, недостаточная степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования. Основной целью диссертационного исследования является выявление особенностей налоговых отношений и налоговой политики при распределении и управлении налоговой нагрузкой в систе-

ме налоговой политики государства и налогоплательщиков, доведение теоретических разработок до практических рекомендаций и методик.

Задачи исследования. В соответствии с целью диссертационного исследования автором поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- раскрыть экономическое содержание налоговой нагрузки и ее роль в финансово-инвестиционной деятельности экономического субъекта;
- рассмотреть налоговую нагрузку с позиции эффективности налоговой системы;
- исследовать влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране;
- выявить современные тенденции налоговой нагрузки в субъектах РФ;
- раскрыть особенности налоговой нагрузки в различных отраслях;
- разработать методику расчета налоговой нагрузки организации;
- исследовать взаимосвязь уровня налоговой нагрузки с финансово-инвестиционными решениями организации;
- предложить методику налогового самоконтроля хозяйствующего субъекта.

Предметом исследования в диссертационной работе является система финансово-налоговых отношений, возникающих в процессе исполнения налоговых обязательств и управления налоговой нагрузкой на макро- и микроуровнях.

Объектом исследования являются налоговая система России и практика управления налоговой нагрузкой государством и налогоплательщиками.

Теоретической и методологической основой проводимого диссертационного исследования являются концептуальные положения представителей классического, неоклассического и институционального направлений экономической мысли, теоретические выводы, обоснованные в трудах современных отечественных и зарубежных ученых в области теории финансов, налогообложения и государственного регулирования экономики. В процессе исследования использовались следующие общенаучные методы: абстракции, моделирования, анализа, синтеза, группировки и сравнения. В диссертационном исследовании задействован математический инструментарий, что нашло отражение в формулах, графиках, таблицах. Эмпирический материал обработан методами экономической статистики.

Информационной базой работы послужили нормативные документы государственных органов власти и управления Российской Федерации, данные Федеральной налоговой службы, Министерства финансов, Министерства экономического развития, Федеральной службы государственной статистики, материалы научно-практических конференций и семинаров; обзорные, справочные данные и результаты исследований отечественных и зарубежных специалистов, опубликованные в периодической печати и сети Интернет, а также собственные расчеты автора.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- уточнено определение налоговой нагрузки, под которой предложено понимать индикатор, характеризующий влияние налогообложения на условия социально-экономического развития публично-правовых образований и экономическое поведение экономических субъектов; выделены стратегическое и информационно-аналитическое направления использования данного индикатора;
- систематизированы внешние и внутренние факторы, влияющие на уровень налоговой нагрузки экономического субъекта;
- сформулирован принцип эффективной структуры налоговой нагрузки на экономику страны, дана оценка его реализации в России и обоснована в качестве приоритета налоговой политики на среднесрочную перспективу переориентация налоговой нагрузки с организаций на физических лиц;
- разработана комплексная методика оценки налоговой нагрузки на экономику страны (территории, публично-правового образования) на основе расчета показателей, состав которых меняется в зависимости от целей применения: при осуществлении межстрановых, межрегиональных сопоставлений; при выборе инструментов налоговой политики;
- предложена модельная форма налоговой отчетности о налоговой нагрузке с целью ведения мониторинга налоговой нагрузки налоговыми органами в разрезе страны в целом, по субъектам РФ, и видам экономической деятельности;
- раскрыто влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране и сделан вывод, что с ростом налоговой нагрузки увеличиваются масштабы теневой экономики; произведена оценка масштабов уклонения от уплаты налогов; рассчитаны объемы недополучаемых налоговых доходов как стратегические резервы роста налогового потенциала России; предложены меры противодействия уклонению от уплаты налогов;
- обоснована рейтинговая модель оценки субъектов РФ по уровню налоговой нагрузки; разработана необходимая в целях определения потребности и возможности снижения (повышения) уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков методика оценки результативности регулирования в рамках налоговой политики региона (муниципалитета);
- предложен формализованный показатель налоговой нагрузки отраслей; выявлены тенденции межотраслевого распределения налоговой нагрузки в России; сформулированы ключевые направления формирования налоговой политики России;
- предложена система оценки уровня налоговой нагрузки организации по различным критериям, в соответствии с которыми сгруппированы уровни налоговой нагрузки: минимальный, допустимый, высокий; обосновано влияние налоговой нагрузки на инвестиционные решения организаций;
- разработана методика оценки налоговой нагрузки организаций в зависимости от применяемого налогового режима; выявлены условия отклонений от допустимого уровня налоговой нагрузки на финансово-хозяйственную деятельность организаций;

- предложена методика внутреннего пошагового самоконтроля налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов на основе финансово-экономических показателей их развития; систематизированы направления оптимизации налоговой нагрузки организации в системе управления ею.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в том, что результаты исследования способствуют расширению теоретической и методологической базы, необходимой для эффективной разработки и реализации налоговой политики государства и компании в сфере оптимизации налоговой нагрузки. Конкретно это выразилось в уточнении и сведении в единый комплекс финансового механизма формирования и оптимизации налоговой нагрузки, раскрытии специфики оценки налоговой нагрузки различных экономических субъектов.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные выводы и предложенные методические рекомендации позволят налоговым органам и органам исполнительной власти, а также налоговым менеджерам и инвесторам повысить обоснованность принятия управленческих решений в отношении налоговой нагрузки, налоговых преференций и льгот. В работе представлены конкретные методики оценки налоговой нагрузки на макро- и микроуровнях, рейтинговые модели оценки налоговой нагрузки регионов и отраслей, комплексные решения по совершенствованию российской налоговой системы.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на научных конференциях, проходивших: в Саратовском государственном социально-экономическом университете по итогам НИР (Саратов, 2010-2012 гг.); на международной научно-практической конференции молодых налоговедов "Актуальные проблемы налоговой политики" (Москва, Екатеринбург, Харьков, 2012 г.); на Всероссийском молодежном научном форуме "Финансы в меняющемся мире (Москва, 2012 г.); на международной научно-практической конференции "Социально-политические перспективы развития современного государства и общества " (Маркс, 2012 г.).

По теме диссертации опубликовано 8 работ общим объемом 5,4 п.л., из них 3 статьи в рецензируемых изданиях.

Разработанные в диссертации практические рекомендации по формированию эффективной налоговой политики территории в сфере управления налоговой нагрузкой и методика оценки результативности налогового регулирования в регионе нашли применение в деятельности Управления ФНС России по Саратовской области. Основные теоретические положения работы также используются при преподавании дисциплин "Налоги и налогообложение", "Налоговое администрирование", "Прогнозирование и планирование в налогообложении", "Государственный и корпоративный налоговый менеджмент" в Саратовском государственном социально-экономическом университете. Практическое использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические основы исследования налоговой нагрузки и ее регулирующее воздействие в экономике

1.1. Экономическое содержание и роль налоговой нагрузки при формировании налогово-бюджетной политики государства

1.2. Налоговая нагрузка как индикатор эффективности налоговой системы

1.3. Влияние налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране

Глава 2. Распределение налоговой нагрузки в экономике России

2.1. Налоговая дифференциация субъектов РФ по уровню налоговой нагрузки

2.2. Особенности налоговой нагрузки в различных отраслях

Глава 3. Управление налоговой нагрузкой в налоговой политике организации

3.1. Методика расчета налоговой нагрузки организации

3.2. Взаимосвязь уровня налоговой нагрузки с финансово-инвестиционными решениями организации

3.3. Налоговый самоконтроль хозяйствующего субъекта

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Диссертационное исследование проводилось в разрезе трех логически взаимосвязанных групп проблем: теоретические основы исследования и специфика оценочного механизма налоговой нагрузки на макроуровне; методические аспекты распределения налоговой нагрузки между регионами и отраслями; методические вопросы оценки налоговой нагрузки организации и ее влияния на принятие финансово-инвестиционных решений хозяйствующими субъектами.

В рамках исследования **первой группы проблем** в диссертации был проведен анализ понятийного аппарата налоговой нагрузки, а также методов ее оценки на общегосударственном уровне.

На основе анализа существующих подходов к понятию «налоговая нагрузка» был сделан вывод, что с позиций налогового менеджмента следует различать фискальную и налоговую нагрузку. Фискальная нагрузка показывает долю обязательных платежей, зачисляемых в бюджеты бюджетной системы РФ (включая бюджетных государственных социальных внебюджетных фондов) в валовом внутреннем продукте.

Фискальная нагрузка включает в себя следующие элементы: налоговые поступления, страховые взносы, таможенные пошлины и сборы, платежи при пользовании природными ресурсами, лицензионные сборы:

$$\text{ФН} = \frac{\text{НП} + \text{СВ} + \text{ТПС} + \text{ППР} + \text{ЛС}}{\text{ВВП}} \times 100\%,$$

где: **НП** - налоговые поступления, **СВ** - страховые взносы, **ТПС** - таможенные пошлины и сборы, **ППР** - платежи при пользовании природными ресурсами, **ЛС** - лицензионные сборы.

В работе уточнено понятие налоговой нагрузки как индикатора в составе фискальной нагрузки, характеризующего влияние налогообложения на условия социально-экономического развития публично-правовых образований и на экономическое поведение экономических субъектов. При этом налоговая нагрузка определяет территориальную и отраслевую дифференциацию в стране. Кроме того уровень налоговой нагрузки оказывает влияние на: налоговую политику государства и организаций, налоговую дисциплину, принятие финансово-инвестиционных решений организациями.

В ходе диссертационного исследования выявлены направления использования налоговой нагрузки: стратегические и информационно-аналитические.

Таблица 1. Направления использования налоговой нагрузки

Стратегические	Информационно-аналитические
Разработка налоговой политики на макро-и микроуровнях	Оценка эффективности налоговой системы, налоговой политики и налогового менеджмента организации
Оценка влияния изменения налогового законодательства на налоговый потенциал территории	Прогноз налоговых доходов бюджета и показателей бюджета налоговых платежей (расходов) организации
Разработка механизмов пресечения налоговых преступлений путем уклонений от уплаты налогов	Сравнительный межстрановой анализ
Выбор и оценка результативности регулирующих инструментов	Выявление и регулирования распределения налоговой нагрузки между субъектами РФ и отраслями
Выбор и принятие решений о размещении производства	Организация и проведение налогового самоконтроля
Выявление возможностей и целесообразности использования налоговых льгот и преференций	

Проведенные исследование позволило систематизировать факторы, влияющие на уровень налоговой нагрузки экономического субъекта, которые сгруппированы на внешние и внутренние.

**Таблица 2. Факторы, влияющие на уровень налоговой нагрузки
экономического субъекта**

Факторы	Экономический субъект	
	Государство (субъект РФ, муниципалитет)	Хозяйствующий субъект (организация)
Внешние	<ul style="list-style-type: none"> • общемировая экономическая обстановка • внешняя конъюнктура (цены на энергоносители) • политическая стабильность • финансовая глобализация • налоговые полномочия публично-правовых образований • состояние бюджетной системы • масштабы "теневой" экономики и уклонения от уплаты налогов 	<ul style="list-style-type: none"> • экономическая ситуация в стране и мире • основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства, региона и муниципалитета • степень совершенства налогового законодательства и системы сбора налогов • стабильность налогового законодательства • отраслевые особенности формирования налоговой базы по различным налогам • роль организации в экономике и бюджете территории • состав и условия применения налоговых преференций
Внутренние	<ul style="list-style-type: none"> • уровень экономического развития страны и финансовых институтов • ресурсно-сырьевое состояние территории • действующее региональное налоговое законодательство • приоритеты развития страны (региона, муниципалитета) • состояние и приоритеты налоговой политики • структура налоговых поступлений • количество убыточных предприятий • задолженность по налогам и сборам • уровень собираемости налогов • отраслевое распределение организаций по территориям • качество налогового администрирования 	<ul style="list-style-type: none"> • особенности финансовой хозяйственной деятельности (виды деятельности, масштабы производства, структура финансовых ресурсов) • состав и структура налоговых платежей • состав и структура совокупных налоговых расходов организации • организация и эффективность системы налогового менеджмента

Диссертационное исследование показало важность анализа структурной компоненты налоговой нагрузки как в зависимости от категории налогоплательщиков (физические лица и организации), так и внешней конъюнктуры.

В структуре совокупных налоговых поступлений России преобладают налоги, взимаемые с организаций, - около 80%. Низкая доля налогов, уплачиваемых населением, является существенным недостатком и показывает экономическую

диспропорциональность налоговой системы, поскольку подобная структура отражает низкий уровень доходов населения, в результате чего основная налоговая нагрузка ложится на организации, производящие продукцию.

В результате сформулирован принцип эффективной структуры налоговой нагрузки на экономику страны, согласно которому налоговая система тем эффективнее, чем большую налоговую нагрузку несут физические лица. Соотношение налогов, уплачиваемых физическими лицами по отношению к ВВП снижается, что свидетельствует о том, что доходы населения не растут опережающими темпами по отношению к ВВП. Российская особенность заключается в высокой доле сырьевых налогов (от экспортно-импортных операций и НДС), при низкой доле прямых налогов (НДФЛ и налога на прибыль) и социальных платежей. В результате, анализа структуры налогов, уплачиваемых организациями и физическими лицами, в России, отражающий колоссальный перекося в налоговой нагрузке в сторону организаций, позволил сделать вывод о неэффективности российской налоговой системы (Рис. 1).

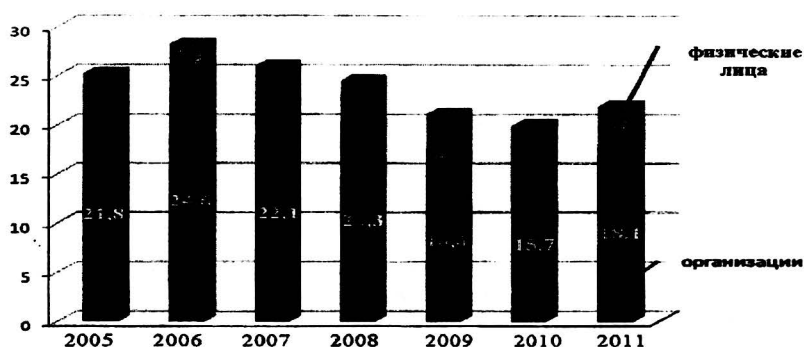


Рис. 1. Налоговая нагрузка организаций и физических лиц в России, % ВВП

Как следствие, в диссертации обосновано выделение в качестве приоритета налоговой политики России на среднесрочную перспективу переориентация налоговой нагрузки с организаций на физические путем повышения уровня заработной платы и доходов населения, введения прогрессивной системы их налогообложения.

Применяемый в России механизм оценки налоговой нагрузки на основе соотношения налоговых доходов бюджетной системы с показателем валового внутреннего продукта не является полной характеристикой налоговой нагрузки, на основании которой можно было бы делать выводы об уровне налоговых изъятий из частного сектора, обусловленном различными характеристиками налоговой системы, отраслевого распределения налогов, а также объективной оценке регулирующего воздействия инструментов налогообложения при разработке среднесрочной налоговой политики государства (субъекта РФ, муниципалитета).

В диссертации предложена комплексная методика оценки налоговой нагрузки на экономику страны, включающая в себя два показателя налоговой нагрузки: 1 типа - налогоємкость экономики и 2 типа - налоговый регулятор (Таблица 3).

Таблица 3. Механизм оценки налоговой нагрузки на экономику страны (территории, публично-правового образования)

Наименование показателя	Цель использования	Формула расчета
Налоговая нагрузка 1 типа (налогоємкость экономики) ННэ	межстрановые, межрегиональные сопоставления	$НН_э = \frac{НП_ф}{ВВП} \times 100\%,$ <p>где: <i>ННэ</i> - фактические налоговые поступления в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ (либо консолидированный бюджет); <i>ВВП</i> - валовой внутренний продукт</p>
Налоговая нагрузка 2 типа (налоговый регулятор) ННр	выбор регулирующих инструментов налоговой политики государства (региона, муниципалитета) отраслевые сопоставления	$НН_р = \frac{НП_ф}{ВДС} \times 100\%,$ <p>где: <i>ННр</i> - фактические налоговые поступления в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ (либо консолидированный бюджет); <i>ВДС</i> - валовая добавленная стоимость</p>

Оба показателя налоговой нагрузки базируются на расчете фактических налоговых поступлений в бюджетную систему РФ, без учета различных платежей квазиналогового характера (таможенные пошлины, платежи при пользовании природными ресурсами), в также без учета страховых взносов во внебюджетные фонды, т.к. официально согласно НК РФ данные обязательные платежи не являются налогами. Важно учитывать, что оценивать данные показатели можно в отношении бюджета публично-правового образования (РФ, субъект РФ, муниципальное образование), консолидированного бюджета (РФ, субъекта РФ, муниципального района), а также совокупного бюджета территории (т.е. включая налоговые поступления в бюджеты государственных социальных внебюджетных фондов).

Показатель налоговой нагрузки 1 типа (налогоємкость экономики) рассчитывается по отношению к ВВП и удобен для целей проведения международного, межтерриториального сравнительного анализа налоговой нагрузки.

Показатель налоговой нагрузки 2 типа (налоговый регулятор) рассчитывается по отношению к добавленной стоимости и эффективен для оценки уровня сбалансированности интересов государства и бизнеса (налогоплательщиков), возможностей применения регулирующих инструментов налоговой политики, отраслевой структуры.

Разработанные показатели оценки налоговой нагрузки являются главным элементов в системе мониторинга налоговой нагрузки в разрезе страны в целом, по субъектам РФ, и видам экономической деятельности. Для этой цели разрабо-

тана модельная форма налоговой отчетности о налоговой нагрузке, формируемая налоговыми органами, ежеквартально (Таблица 4).

Таблица 4. Модель "Отчет по форме №1-НН"

Раздел 1. Совокупная налоговая нагрузка на экономику РФ (субъекта РФ, муниципалитета)									
	Налоговые поступления	Налоги на прибыль, доходы	Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ		Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ		Налоги на имущество	Налоги, сборы и платежи за пользование природными ресурсами	Государственная пошлина
		Налог на прибыль	НДФЛ	НДС	Акцизы	НДС			
Поступило налогов, сборов - всего,									
Налоговая нагрузка, %									
1 типа (налогооемкость экономики) ННБ									
2 типа (налоговый регулятор) ННр									
Раздел 2. Структура налоговой нагрузки на экономику РФ (субъекта РФ, муниципалитета)									
			Налоговые поступления всего	В том числе					
				Налоги с организаций		Налоги с физических лиц			
Поступило налогов, сборов - всего,									
Налоговая нагрузка, %									
1 типа (налогооемкость экономики) ННБ									
2 типа (налоговый регулятор) ННр									

В проведенном диссертационном исследовании раскрыты современные особенности влияния налоговой нагрузки на состояние налоговой дисциплины в стране: с ростом налоговой нагрузки увеличиваются масштабы теневой экономики в связи с уклонением от уплаты налогов. Произведенные в диссертации расчеты позволили оценить суммы недополученных налоговых доходов от теневой экономики (включая уклонения от уплаты налогов): ежегодно российский бюджет недополучает около 4% ВВП, что в 2011 г. составило свыше 2 трлн руб. налоговых доходов. В работе предложен ряд мер противодействия уклонению от уплаты налогов: специальные механизмы борьбы с фирмами-однодневками на этапах государственной регистрации, текущего контроля, расследования совершенного преступления: введение повышенных требований к размеру уставного капитала; расширение условий исключения организации из ЕГРЮЛ; квалификация уклонений от уплаты налоговых платежей к отмыванию доходов; замена федерального НДС региональным налогом с продаж; модернизация акцизного налогообложения алкогольной отрасли.

Вторая группа исследуемых проблем связана с выявлением особенностей территориального и отраслевого распределения налоговой нагрузки в экономике России.

Отличительной особенностью России является существенная неоднородность в развитии регионов. Анализ структурного распределения налогов между федеральными округами в 2011 г. показал, что свыше 30% всех налогов концентрируются в Центральном федеральном округе и еще 25% в Уральском федеральном округе. В состав группы регионов, формирующих более половины налоговых доходов консолидированного бюджета, входят Республика Татарстан, Московская и Самарская области, гг. Москва и Санкт-Петербург, Ямало-Ненецкий и Ханты-Мансийский автономные округа. В 2011 г. данными регионами собрано 55,5% всех налогов. При этом в федеральный бюджет перечислено 45,4% всех собранных на территориях субъектов РФ налогов.

В ходе исследования проведена оценка налоговой нагрузки субъектов РФ за 2011 г., результаты которой позволили распределить российские регионы по 5 характерным группам, различающимся уровнем налоговой нагрузки: 1) субъекты РФ с низкой налоговой нагрузкой (до 10%); 2) субъекты РФ с умеренной налоговой нагрузкой (10-15%); 3) субъекты РФ со средней налоговой нагрузкой (15-20%); 4) субъекты РФ с высокой налоговой нагрузкой (20-30%); 5) субъекты РФ с критической налоговой нагрузкой (свыше 30%).

В России наблюдается существенная дифференциация регионов по уровню налоговой нагрузки: разрыв между самым высоким и самым низким показателем составил в 2011 г. 17,5 раз.

В работе предложена методика оценки результативности регулирования в рамках налоговой политики региона (муниципалитета), позволяющая определить потребности и возможности снижения (повышения) уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков.

Во-первых, определяются суммы выпадающих налоговых доходов:

$$\sum НВ = \sum НЛ_i + \sum НК + \sum ВН + \Delta З_i$$

где: $\sum НВ$ - выпадающие доходы бюджета; $\sum НЛ$ - суммы предоставленных налоговых льгот и преференций по каждому налогу; $\sum НК$ - предоставленные налоговые кредиты, отсрочки и рассрочки по уплате налогов; $\sum ВН$ - сумма возмещения НДС; $\Delta З$ - прирост налоговой задолженности за год по каждому налогу.

Во-вторых, определяются бюджетные поступления от предоставления налоговых преференций в рамках налоговых полномочий регионов (муниципалитетов):

$$\Delta НЛ_i = \Delta НБ \times C_i \times ИПЦ_i$$

где: $\Delta НЛ_i$ - бюджетные поступления от предоставления налоговых преференций; $\Delta НБ$ - увеличение (уменьшение) налогооблагаемой базы по каждому виду налоговых льгот и по каждой категории налогоплательщиков; C_i - налоговые ставки; $ИПЦ$ - среднегодовой индекс потребительских цен в отчетном году (%).

В-третьих, рассчитывается конечный результат применения регулирующего инструмента налоговой политики (P_i):

$$P_i = \Delta НЛ_i - \sum НВ.$$

По результатам отраслевого анализа налоговой нагрузки в современной России на основе разработанного формализованного показателя налоговой нагрузки отраслей выявлены особенности межотраслевого распределения налоговой нагрузки: чрезвычайно высокая степень неравномерности распределения налоговой нагрузки по отраслям и видам экономической деятельности; высокая налоговая нагрузка производственных отраслей; отсутствие комплексного налогового подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий различных отраслей; унифицированность налоговой модели.

Дальнейший рост налоговых доходов в основном возможен за счет изменения структуры налогов и обеспечения на этой основе зависимости их роста от роста ВВП. Проведенная оценка и выявленные особенности распределения налоговой нагрузки по отраслям позволили сформулировать ключевые принципы (направления) формирования налоговой политики России: ограниченность налогового давления на нефтегазовую отрасль; допустимое соотношение налоговой нагрузки на продукцию добывающей и обрабатывающих отраслей 1 к 4; концентрация налоговых стимулов в точках экономического роста на основе приоритетности отраслей и видов экономической деятельности; дифференциации налоговых ставок по отраслям экономики (видам экономической деятельности) в соответствии с производственно-технологическими особенностями их делового цикла в зависимости от капиталоемкости и материалоемкости производства, доли труда в общих затратах производства, оборачиваемости оборотных средств, условий разработки природных ресурсов.

Третья группа проблем связана с разработкой методических подходов к оценке и управлению налоговой нагрузкой организации (хозяйствующего субъекта) и практических рекомендаций по ее оптимизации.

В диссертации оценку уровня налоговой нагрузки организации предложено проводить системно на основе совокупности критериев (налоговые стимулы, компетентность, ответственность и самоконтроль), раскрывающих в единстве и взаимосвязи содержательные характеристики компонентов налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта (Таблица 5). Выделены три типа уровня налоговой нагрузки организации: минимальный, допустимый, высокий. Причем, налогоплательщики, у которых налоговая нагрузка ниже ее среднего уровня по конкретному виду экономической деятельности, в большей степени подвергаются налоговым рискам.

В диссертации выявлены условия отклонения от допустимого уровня налоговой нагрузки на финансово-хозяйственную деятельность организаций: фискальная направленность налоговой системы; масштабы теневой экономики и уклонения от уплаты налогов в России; отсутствие основ налоговой грамотности среди налогоплательщиков и сознания у налогоплательщиков о ценовой сущности налогов; чрезмерное вмешательство контролирующих органов в деятельность хозяйствующих субъектов; высокие административные барьеры и коррумпированность налоговых и других контролирующих органов.

Таблица 5. Критериальная система оценки уровня налоговой нагрузки организации

Критерии оценки	Уровень налоговой нагрузки		
	<i>Минимальный</i>	<i>Допустимый</i>	<i>Высокий</i>
	Отклонение более чем на 10% в меньшую сторону	Отклонение \pm 10%	Отклонение более чем на 10% в большую сторону
Налоговые стимулы	Стремление к нарушению закона с целью сокрытия налоговых баз или минимизации сумм налоговых платежей, низкая налоговая культура специалистов организации, отвечающих за ведение налоговой отчетности, неэффективное расходование средств налогоплательщиком	Стремление к применению норм налогового права	Отношение к уплате налогов как к участию в управлении государством, согласие налогоплательщиков с порядком использования налоговых поступлений в рамках исполнения бюджетов, стремление к использованию налоговых норм в целях оптимизации налогов в рамках профессиональной деятельности, партнерские отношения в рамках проведения процедур налогового контроля
Компетентность	Ошибочные (разрозненные) знания о нормах налогового права; отсутствие практического опыта применения норм налогового законодательства и реализации процедур налогового контроля; толерантное отношение к фактам неуплаты (неполной уплаты) налогов и сборов	Знания основных норм налогового права, необходимых для профессиональной деятельности; умение использовать нормы налогового права в нестандартных ситуациях	Система правовых знаний, необходимых для эффективной профессиональной деятельности; владение навыками применения норм налогового права, в том числе в опасной, экстремальной обстановке для противодействия нарушению закона
Ответственность	Применение уголовной ответственности за нарушение норм налогового законодательства	Применение административной ответственности и налоговых санкций за нарушение налогового законодательства	Отсутствие нарушений налогового законодательства
Самоконтроль	Отсутствие стремления к самоконтролю за соблюдением норм налогового права; несоблюдение внутренних регламентов контрольной работы налоговыми органами	Пошаговый контроль за соблюдением норм налогового права	Прогностический контроль и самоконтроль за соблюдением норм налогового права

В работе предложена методика расчета налоговой нагрузки организации в зависимости от применяемого режима налогообложения (Таблица 6).

Таблица 6. Режимные показатели оценки налоговой нагрузки организации

Налоговый режим	Налоговое поле организации	Формула расчета
Общая система налогообложения	Базовые налоги для организаций: НДС, налог на прибыль организаций. Условные налоги: иные налоги в соответствии со статьями 13-15 НК РФ, при возникновении объектов обложения	$\frac{БН + УслН + Нн}{В_{кос}}$ где: БН - базовые налоги, которые платят все организации; УслН - условные налоги, которые уплачивают при наличии определенных условий; Нн - налоговые издержки организации; В_{кос} - выручка организации с учетом косвенных налогов (НДС и акцизов)
Специальный налоговый режим	Базовые налоги для организаций: единый налог. Условные налоги: иные налоги в соответствии со статьями 13-15 НК РФ, при возникновении объектов обложения	$\frac{БЕН + УслН + Нн}{В_{сп}}$ где: БЕН - базовые единые налоги, которые платят все организации, применяющие специальные режимы налогообложения (УСН , ЕНВД , ЕСХН); УслН - условные налоги, которые уплачивают при наличии определенных условий; Нн - налоговые издержки организации; В_{сп} - выручка без учета косвенных налогов, полученная от деятельности, облагаемой специальными налоговыми режимами
Комбинированный налоговый режим: 1. Сочетание общего и специального режимов; 2. Сочетание специальных режимов	При 1 варианте базовыми налогами являются: НДС, налог на прибыль организаций и единый налог в рамках применяемого специального режима; При 2 варианте базовыми налогами являются единые налоги в рамках применяемых специальных режимов Условные налоги: иные налоги в соответствии со статьями 13-15 НК РФ, при возникновении объектов обложения	1 вариант: $\frac{БН + БЕН + УслН + Нн}{В_{кос} + В_{сп}}$ 2 вариант: $\frac{\sum БЕНi + УслН + Нн}{\sum В_{спi}}$ где: БН - базовые налоги, которые платят все организации; БЕНi - базовые единые налоги, которые платят все организации, применяющие специальные режимы налогообложения; УслН - условные налоги, которые уплачивают при наличии определенных условий; Нн - налоговые издержки организации; В_{кос} - выручка с учетом НДС и акцизов; В_{спi} - выручка без учета косвенных налогов полученная от деятельности, облагаемой <i>i</i> специальным налоговым режимом

В проведенном исследовании обосновано влияние налоговой нагрузки на инвестиционные решения организаций, т.к. налоговая система оказывает влияние на цену капитала для инвестора. На принятие таких решений оказывают влияние налоговые факторы: ставки амортизационных расходов для целей налогообложения, наличие специальных правил и режимов налогообложения, дру-

гие формы налогов на капитал (налоги на имущество, налоги с оборота, налоги на передачу капитала и пр.), наличие налоговых каникул, налоговых льгот и т.п.

В диссертации разработана методика внутреннего пошагового самоконтроля налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов в целях подготовки и создания условий для оптимизации налоговых потоков: 1) анализ выбранного режима налогообложения, с учетом специфики деятельности организации; 2) изучение порядка формирования налоговой политики организации; 3) формирование графика налоговых платежей; 4) разработка бюджета налоговых платежей (расходов) организации; 5) исследование потенциально возможных налоговых рисков; 6) разработка (корректировка) стратегии оптимизации налоговых платежей.

В результате в комплексе систематизированы направления оптимизации налоговой нагрузки организации в системе управления ею:

- снижение расходов налогоплательщика, связанных с реализацией налоговой политики и обеспечением налогового планирования и контроля за расчетами и своевременной уплатой налоговых платежей;

- увеличение расходов налогоплательщика, связанных минимизацией налогов: оптимизация структуры уплачиваемых налогов и сборов, использование в деятельности налогового консалтинга, аутсорсинга, налогового аудита;

- формирование сознательного стремления к повышению налоговой дисциплины, снижению издержек взимания налогов и внешнего налогового контроля.

Применение данных методических и практических рекомендаций будет способствовать повышению обоснованности налоговой нагрузки и эффективности налоговой системы в современных условиях в России.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. *Рогожин А.Н.* Модель налоговой нагрузки и конкурентоспособности российской экономики // Вестник СГСЭУ. 2012. №4 - 0,5 п.л.
2. *Рогожин А.Н.* Направления налоговой деятельности организации // Наука и общество. 2012. №4 (7) - 0,5 п.л.
3. *Рогожин А.Н.* Влияние налоговой нагрузки на инвестиции компании // Интеграл. 2012. №5 (8) - 0,5 п.л.

Брошюры, статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Рогожин А.Н.* Налоговая нагрузка в экономике: теоретико-методические проблемы. - Саратов: СГСЭУ, 2011. - 2,3 п.л.
5. *Рогожин А.Н.* Налоговая нагрузка в системе налогообложения юридических лиц. / Социально-экономическое развитие России: проблемы, поиски, решения: Сборник научных трудов по итогам НИР в 2011 г. Саратов. СГСЭУ. 2012. - 0,2 п.л.
6. *Рогожин А.Н.* Подходы к определению налоговой нагрузки / В сб. науч. трудов по материалам международной научно-практической конференции "Со-

циально-политические перспективы развития современного государства и общества", Маркс, 26 апреля 2012 г., 2012. - 0,5 п.л.

7. *Рогожин А.Н.* Налоговая нагрузка в России: проблемы управления / Сборник научных статей участников 2 Всероссийского молодежного научного форума "Финансы в меняющемся мире", 29 апреля 2011 г. /под общ.ред. Шаш Н.Н. - М.: изд. Государственного университета Минфина России, 2012 г. - 0,5 п.л.

8. *Рогожин А.Н.* Структурные особенности и методика расчета налоговой нагрузки в России / В сб. науч. трудов по материалам 4 международной научно-практической конференции молодых налоговиков "Актуальные проблемы налоговой политики". Финансовый университет при Правительстве РФ. - Екатеринбург: УрФУ, 2012. - 0,4 п.л.

Автореферат

Подписано в печать *09.11.2012*
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ *404*

Формат 60x84 ¹/₁₆
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

